Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 121 del 27 maggio 1998 - Serie generale

Spediz. abb. post. 45% - art. 2, comma 20/b
Legge 23-12-1996, n. 662 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Mercoledì, 27 maggio 1998** SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 100

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 12 maggio 1998, n. **124/E.**

Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Sezione I. Modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia di imposte sul reddito e di imposta sul valore aggiunto.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 12 maggio 1998, n. **124/E.** — *Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Sezione I. - Modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia di imposte sul reddito e di imposta sul valore aggiunto:*

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 12 maggio 1998, n. **124/E.**

Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Sezione I - Modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia di imposte sul reddito e di imposta sul valore aggiunto.

Alle direzioni regionali delle entrate

Agli uffici delle entrate

Agli uffici distrettuali delle imposte dirette

Agli uffici I.V.A.

Ai centri di servizio delle imposte dirette ed indirette

e, p.c.:

Al servizio centrale degli ispettori tributari

Alle direzioni centrali del Dipartimento delle entrate

Al Comando generale della Guardia di finanza

Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari sociali

Al Ministero dell'interno

Al Ministero del tesoro

PREMESSA

Il decreto legislativo 4 dicembre 1997, n.460 (pubblicato nel supplemento ordinario n.1/L alla Gazzetta Ufficiale n.1 del 2 gennaio 1998) ha dato attuazione alle deleghe recate nei commi 186-187 dell'art.3 della legge 23 dicembre 1996, n.662, relativi al riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, e nei commi 188-189 del medesimo articolo 3, concernenti la disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

Il menzionato decreto legislativo è strutturato in due sezioni, la prima riservata al riordino delle norme tributarie relative agli enti non commerciali, la seconda alla definizione e regolamentazione delle ONLUS.

Sul piano sistematico il decreto legislativo in argomento non costituisce una legge speciale in materia di enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali è operato prevalentemente attraverso modifiche ed integrazioni del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, nonché dell'art.4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Per le ONLUS il regime agevolativo discende in gran parte da interventi su singole leggi di imposta.

Le disposizioni recate dal decreto legislativo n.460 del 1997 sono entrate in vigore il 1° gennaio 1998 e, relativamente alle imposte sui redditi, trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Con la presente circolare si forniscono i chiarimenti necessari al fine di assicurare uniformità di interpretazione da parte degli uffici interessati relativamente alle norme concernenti il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali, contenute nella Sezione I (artt.1-9) del decreto legislativo in oggetto.

Con successiva circolare verranno fornite istruzioni per l'applicazione delle disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, contenute nella Sezione II del medesimo decreto legislativo n. 460 del 1997.

1. QUALIFICAZIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

1.1 Nozione di ente non commerciale

Il decreto legislativo n.460 del 1997, nel riordinare la disciplina degli enti non commerciali, non ha apportato modifiche alla disposizione recata dall'art.87, comma 1, lettera c), del T.U.I.R. che fornisce la nozione generale di "ente non commerciale", individuando tale tipologia soggettiva negli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

L'elemento distintivo degli enti non commerciali, anche a seguito del citato decreto legislativo n.460 del 1997, è costituito, quindi, dal fatto di non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art.51 del T.U.I.R.

Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati.

1.2 Individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività

L'art.87, comma 4, del T.U.I.R. stabilisce i criteri per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente.

Tale disposizione è stata modificata dall'art.1 del decreto legislativo n.460 del 1997 che ha, altresì, aggiunto allo stesso art.87 un ulteriore comma 4-bis.

Nella previgente formulazione l'anzidetto comma 4 dell'art.87 disponeva che *"l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto*

costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata".

La disposizione recata dal nuovo testo del comma 4 dell'art.87 stabilisce che:

" 4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Il successivo comma 4-bis prevede che:

"4-bis. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti".

Le novità introdotte dal nuovo testo del comma 4 dell'art.87 nonché dal successivo comma 4-bis sono le seguenti.

1) Il nuovo testo del comma 4 dell'art.87, oltre che operare un esplicito riferimento alla "legge" e allo "statuto" - modifiche queste di natura meramente formale - contiene il riferimento, assente nella previgente disposizione, alla "scrittura privata registrata". E' sufficiente, cioè, per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività dell'ente non commerciale, l'esistenza dell'atto costitutivo o dello statuto nella forma della scrittura privata registrata, in alternativa all'atto pubblico o alla scrittura privata autenticata.

2) Vengono, inoltre, differenziati i criteri per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività, a seconda che l'ente sia o meno residente nel territorio dello Stato.

a) Enti residenti

Per gli enti residenti l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge (di regola per gli enti pubblici), all'atto costitutivo o allo statuto, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

In mancanza degli anzidetti atti o delle predette forme (atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata) l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata.

b) Enti non residenti

Per gli enti non residenti il comma 4-bis dell'art.87 prevede che l'esame dell'oggetto principale dell'attività deve essere, in ogni caso, svolto sulla base dell'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

3) La previsione più innovativa e di maggior rilievo rispetto alla previgente disciplina è costituita dalla definizione dell'oggetto principale dell'attività, recata dal novellato comma 4 dell'art.87.

Secondo tale disposizione, per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Pertanto, ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge.

Nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipicizza l'ente medesimo.

Se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente deve annoverarsi fra quelli non commerciali, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, deve essere rispettivamente assoggettato alla disciplina recata dal Titolo II, Capo III, del T.U.I.R. e dall'art.4 del D.P.R. n.633 del 1972 nonché alla disciplina contabile prevista per tale categoria di enti.

Diversamente, l'ente, ancorché dichiari finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale.

La definizione di ente non commerciale risultante dal riformulato comma 4 dell'art.87 del T.U.I.R. deve, tuttavia, essere confrontata con la previsione dell'art.6 del decreto legislativo n.460 del 1997 concernente "la perdita della qualifica di ente non commerciale".

1.3 Perdita della qualifica di ente non commerciale

L'art.6 del decreto legislativo n.460 del 1997 ha introdotto nel T.U.I.R. l'art.111-bis, che, ai commi 1 e 2, dispone:

"1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività.

Il raffronto va effettuato tra le immobilizzazioni relative all'attività commerciale - tra le quali devono comprendersi tutte le tipologie indicate nell'articolo 2424 del codice civile e cioè le immobilizzazioni materiali quali fabbricati, impianti, macchinari, automezzi, mobili, ecc., le immobilizzazioni immateriali quali brevetti, diritti d'autore, avviamento, spese di impianto e così via e le immobilizzazioni finanziarie - e gli investimenti relativi alle attività istituzionali ivi compresi gli investimenti relativi alle attività decommercializzate.

b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;

c) *prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative.*

Il raffronto va effettuato fra i componenti positivi del reddito d'impresa e le entrate derivanti dall'attività istituzionale. Al riguardo si precisa che, per ragioni di ordine logico e sistematico, in coerenza con quanto stabilito nella successiva lettera d), la locuzione "redditi derivanti da attività commerciali", contenuta nella disposizione in esame, deve essere correttamente intesa come riferita ai componenti positivi del reddito d'impresa. Si precisa, inoltre, che da entrambi i termini del raffronto vanno esclusi i contributi percepiti per lo

svolgimento di attività aventi finalità sociale in regime di convenzione o accreditamento; detti contributi, infatti, non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali ai sensi dell'art.108, comma 2-bis, del T.U.I.R.).

d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese".

L'art.6 in esame ha dato attuazione al criterio dettato dall'art.3, comma 187, lett. a), della legge delega n.662 del 1996, secondo cui il legislatore avrebbe dovuto procedere alla *"definizione della nozione di ente non commerciale, conferendo rilevanza ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata"*, provvedendo ad individuare elementi di carattere oggettivo, la cui presenza consente di verificare in termini di effettività l'attività prevalente.

La norma fondamentale, per verificare in termini di effettività la natura dell'ente dichiarata nell'atto costitutivo o nello statuto, è quella recata dal primo comma dell'art.111-bis del T.U.I.R. che contiene una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attività principale un'attività commerciale (in base all'art.51 del T.U.I.R.).

La qualifica di ente non commerciale, impressa dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, che consente all'ente di fruire della disciplina degli enti non commerciali su base dichiarativa, va verificata, pertanto, prendendo in esame l'attività effettivamente svolta.

Il secondo comma dell'art.111-bis indica, inoltre, alcuni parametri che costituiscono "fatti indice di commercialità", i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attività

effettivamente esercitata. Questa norma, in sostanza, non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio.

Non è, pertanto, sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal secondo comma dell'art.111-bis per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale.

Come risulta espressamente dalla relazione illustrativa del decreto legislativo in esame, i parametri indicati nel comma 2 dell'art.111-bis del T.U.I.R. costituiscono indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente. Il verificarsi di una o più delle circostanze indicate nel citato comma 2 dell'art.111-bis in capo ad enti la cui attività essenziale sia di natura obiettivamente non commerciale (es., partiti politici, associazioni sindacali e di categoria rappresentate nel CNEL) non può di per se far venir meno la qualifica non commerciale dell'ente, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, purchè l'attività effettivamente esercitata corrisponda in modo obiettivo a quella espressamente indicata nelle previsioni statutarie. Resta fermo che per l'attività commerciale svolta dai predetti enti si applicano le disposizioni in materia di reddito di impresa.

Per quanto riguarda il significato dell'espressione "intero periodo d'imposta", contenuta nel comma 1 dell'art.111-bis, occorre chiarire che tale lasso di tempo costituisce soltanto una proiezione temporale di osservazione dell'attività dell'ente, essendo poi sufficiente, per valutare la prevalenza

dell'attività commerciale, che tale prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta.

Quindi, in presenza di attività commerciale prevalente per la maggior parte del periodo d'imposta l'ente perde la qualifica di ente non commerciale a decorrere dall'inizio del medesimo periodo.

Si precisa, inoltre, che le attività "decommercializzate" di cui agli artt. 108 e 111 del T.U.I.R. non devono essere computate ai fini dell'applicazione dei parametri di cui al comma 2 citato, in quanto, per espressa previsione normativa, non danno luogo a reddito d'impresa.

Si evidenzia, inoltre, che il comma 2 dell'art.6 del decreto legislativo n.460 del 1997 stabilisce espressamente che la perdita della qualifica di ente non commerciale ai fini delle imposte sui redditi vale anche ai fini dell'I.V.A.

Le norme sulla perdita della qualifica di ente non commerciale, per esplicita previsione contenuta nel comma 4 dell'art.111-bis del T.U.I.R., non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili. Per gli anzidetti enti valgono, comunque, i criteri dettati dall'art. 87 del T.U.I.R.. In ogni caso, per l'attività commerciale eventualmente svolta da tali enti si applicano le disposizioni in materia di reddito di impresa.

1.4 Decorrenza della perdita della qualifica di ente non commerciale.

Il comma 3 dell'art.111-bis prevede che:

" 3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata

entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n.689".

Il tenore letterale della norma comporta che, a differenza di quanto previsto da altre disposizioni tributarie, il mutamento di qualifica spiega effetti fin dall'inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica. In tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l'effettiva attività svolta dall'ente nel periodo di imposta stesso, evitando nel contempo possibili manovre elusive.

Si rende, pertanto, necessario, per l'ente interessato, operare fin dall'inizio del periodo di imposta una valutazione prospettica della propria attività ai fini della corretta qualificazione tributaria. Da quanto sopra discende per l'ente l'opportunità di porre in essere gli adempimenti contabili previsti dalla normativa vigente per gli enti commerciali fin dall'inizio del periodo di imposta nel quale l'ente stesso ritenga di assumere la qualifica di ente commerciale, onde evitare la ricostruzione del reddito sulla base di elementi presuntivi nonché l'applicazione delle sanzioni per la violazione delle norme relative alla tenuta della contabilità.

E' appena il caso di precisare che, ai fini dell'istituzione della predetta contabilità, occorre attivare un prospetto delle attività e delle passività redatto con i criteri di cui al D.P.R. n.689 del 1974 nonché le scritture contabili di cui agli artt.14 e seguenti del D.P.R. n.600 del 1973.

2. REDDITO COMPLESSIVO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI. OCCASIONALI RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI E CONTRIBUTI PER LO SVOLGIMENTO CONVENZIONATO DI ATTIVITÀ

2.1 Reddito complessivo degli enti non commerciali. Art.108, commi 1 e 2, del T.U.I.R..

Il decreto legislativo n.460 del 1997 non ha apportato modifiche ai commi 1 e 2 dell'art.108 del T.U.I.R., che stabiliscono i principi fondamentali per la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali.

Il testo dei commi 1 e 2 dell'art.108 è il seguente.

"1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8".

Si ricorda, in proposito, che per gli enti non commerciali, a differenza di quanto avviene per le società e per gli enti commerciali, il reddito complessivo imponibile non è formato da un'unica categoria reddituale (reddito di impresa) nella quale confluiscono i proventi di qualsiasi fonte; infatti, per tali enti, il reddito complessivo si determina sulla base della somma dei redditi appartenenti

alle varie categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi).

La norma non attribuisce rilevanza né al luogo di produzione dei redditi né alla destinazione degli stessi.

Si segnala che è rimasta invariata la previsione di non commercialità delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art.2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Continua, altresì, ad applicarsi la disposizione recata dall'articolo 8 del T.U.I.R. concernente, tra l'altro, il riporto delle perdite derivanti dall'esercizio delle imprese commerciali in contabilità ordinaria.

2.2 Occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi per lo svolgimento convenzionato di attività. Art.108, comma 2-bis, del T.U.I.R..

In attuazione del disposto del comma 187, lettere b) e d), dell'art.3, della legge n.662 del 1996, che indicavano quali criteri direttivi per il legislatore delegato l'"*esclusione dall'imposizione dei contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ad enti non commerciali, aventi fine sociale, per lo svolgimento convenzionato di attività esercitate in conformità ai propri fini istituzionali*" e l'"*esclusione da ogni imposta delle raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerta di beni ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione*", l'art.2, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 ha aggiunto all'articolo 108 del T.U.I.R. il comma 2-bis.

Tale comma prevede che:

"2-bis. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87:

a) *i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;*

b) *i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'art.8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n.517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi".*

Il comma 2 dello stesso articolo 2 del decreto legislativo n.460 del 1997 prevede, inoltre, che:

"2. Le attività indicate nell'art.108, comma 2-bis, lettera a), del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, come modificato dal comma 1, fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, sono esenti da ogni altro tributo".

Le disposizioni sopra riportate vengono di seguito esaminate.

a) Occasionali raccolte pubbliche di fondi

La lettera a) del comma 2-bis dell'art.108 del T.U.I.R. sottrae dall'imposizione, ai fini delle imposte sui redditi, i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche <u>occasionali</u> anche con scambio/offerta di beni di modico valore (es. cessioni di piante o frutti) o di servizi a coloro che fanno le offerte.

La norma trova un precedente analogo nella disposizione dell'art.1, lett.a), del D.M. 25 maggio 1995, concernente le attività marginali delle organizzazioni di volontariato.

Per espressa previsione del comma 2 dell'art.2 del decreto legislativo n.460 del 1997 le anzidette attività fruiscono, oltre che dell'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'esenzione da ogni altro tributo, sia erariale che locale.

L'esclusione delle iniziative in argomento dall'imposizione tributaria, che tende ad incentivare una delle forme più cospicue di finanziamento per molti enti non commerciali, è subordinata alle seguenti condizioni:

1) deve trattarsi di iniziative occasionali;
2) la raccolta dei fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
3) i beni ceduti per la raccolta dei fondi devono essere di modico valore.

Si segnala che a tutela della fede pubblica è prevista dall'art.8 del decreto legislativo n.460 del 1997 una rigorosa rendicontazione delle attività di raccolta dei fondi, di cui si tratterà nel paragrafo relativo alle scritture contabili degli enti non commerciali.

b) Contributi per lo svolgimento convenzionato di attività

La lett.b) del nuovo comma 2-bis dell'articolo 108 prevede che non concorrono a formare il reddito degli enti non commerciali i contributi loro corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento di attività in regime di convenzione o di accreditamento (tale ultimo regime è tipico dell'area sanitaria).

L'agevolazione è subordinata alle seguenti condizioni:

1) deve trattarsi di attività aventi finalità sociali;
2) le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Le finalità sociali devono ricomprendersi fra le finalità tipiche dell'ente.

Circa la natura dei contributi agevolati si fa presente che la norma, facendo riferimento in generale ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi.

3. DETERMINAZIONE DEI REDDITI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI E CONTABILITÀ SEPARATA

L'art.3 del decreto legislativo n.460 del 1997 modifica l'art.109 del T.U.I.R. concernente la determinazione dei redditi degli enti non commerciali.

Le modifiche apportate non riguardano il comma 1 dell'art.109 in esame, di cui rimane, pertanto, invariata l'attuale formulazione:

"1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non è diversamente stabilito, le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie".

Vengono, invece, sostituiti i commi 2 e 3 dello stesso articolo, viene aggiunto un ulteriore comma 3-bis e viene modificato il comma 4-bis.

Si riportano i commi 2, 3 e 3-bis del citato articolo 109:

"2. Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 77, commi 1 e 3-bis.

3-bis. Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto".

Dal punto di vista sostanziale la sostituzione del comma 2 risulta di particolare rilevanza, perché tale comma introduce una disposizione del tutto innovativa.

La disposizione recata dal previgente comma 2 dell'art. 109 del T.U.I.R consentiva agli enti non commerciali di tenere una contabilità unica e comprensiva sia dei fatti commerciali che di quelli istituzionali.

La norma del nuovo comma 2 del citato art.109 , nell'intento di rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale, anche al fine di individuare più agevolmente l'oggetto principale dell'ente e la sua reale qualificazione, impone, in via generale, agli enti non commerciali per l'attività commerciale eventualmente esercitata l'obbligo della contabilità separata a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Riguardo alle spese e agli altri componenti negativi relativi ai beni e servizi adibiti promiscuamente per l'esercizio di attività commerciali e per altre attività, il criterio per la loro deducibilità è indicato nell'attuale comma 3-bis, che riproduce sostanzialmente il secondo periodo del previgente comma 2.

Il limite di deducibilità delle spese e dei componenti negativi anzidetti è determinato sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri

proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Per gli immobili utilizzati promiscuamente si deduce la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte corrispondente a detto rapporto.

Il comma 3 dell'art.109, nel testo introdotto dal decreto legislativo n.460 del 1997, chiarisce, poi, che per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni recate dall'art.77, commi 1 e 3-bis del T.U.I.R. relative all'impresa individuale in rapporto ai beni personali della persona fisica; con ciò presupponendo la previa inclusione degli stessi nell'inventario anche in caso di provenienza dal patrimonio relativo all'attività istituzionale.

L'art.7 del decreto legislativo n.460 del 1997, nel modificare l'art.114 del T.U.I.R., estende agli enti non residenti l'obbligo, previsto dal comma 2 del citato art.109, relativo alla tenuta della contabilità separata per l'attività commerciale svolta nel territorio dello Stato nonché l'applicabilità delle disposizioni recate dai commi 3 e 3-bis dello stesso art.109 del T.U.I.R..

Ai sensi del comma 4-bis dell'art.109, l'obbligo di tenere la contabilità separata non si applica agli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti.

4. REGIMI FORFETARI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

4.1 Regime generale

L'art.4 del decreto legislativo n.460 del 1997 dà attuazione al comma 187, lett.e), dell'art.3 della legge n.662 del 1996, secondo il quale il riordino della

disciplina degli enti non commerciali doveva essere informato, fra l'altro, alla *"previsione omogenea di regimi di imposizione semplificata ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti degli enti non commerciali che hanno conseguito proventi da attività commerciali entro limiti predeterminati, anche mediante l'adozione di coefficienti o di imposte sostitutive".*

In particolare la norma in commento inserisce, dopo l'art.109 del T.U.I.R., l'art.109-bis che introduce un regime forfetario per la determinazione del reddito d'impresa, generalizzato a tutti gli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata ai sensi dell'art.18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.

La norma non prevede parallelamente regimi di imposizione semplificata in materia di imposta sul valore aggiunto, in ordine alla quale restano applicabili i criteri generali previsti dalla normativa recata dal D.P.R. n.633 del 1972 in relazione alle specifiche attività esercitate.

Si precisa che possono fruire del regime di determinazione forfetaria del reddito di cui all'art.109-bis in esame solo gli enti non commerciali nei confronti dei quali ricorrano i presupposti dell'art.18 del D.P.R. n.600 del 1973 citato.

Il reddito d'impresa si determina forfetariamente applicando anzitutto all'ammontare dei ricavi di cui all'art.53 del T.U.I.R. conseguiti nell'esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività, differenziato per tipo di attività (attività di prestazioni di servizi e altre attività) e per scaglioni di ricavi.

I coefficienti di redditività sono i seguenti.

a) Attività di prestazioni di servizi:

fino a lire 30.000.000 di ricavi	15%
da lire 30.000.001 fino a lire 360.000.000 di ricavi	25%

b) Altre attività:

fino a lire 50.000.000 di ricavi	10%
da lire 50.000.001. fino a lire 1.000.000.000 di ricavi	15%

Si precisa che, qualora i predetti limiti di ricavi (lire 360 milioni e lire 1 miliardo) risultino superati alla chiusura del periodo d'imposta, non potrà trovare applicazione per il periodo medesimo il regime di determinazione forfetaria del reddito.

Nell'ipotesi di contemporaneo esercizio di attività di prestazioni di servizi e di altre attività si applica il coefficiente stabilito per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi (comma 2 dell'art.109-bis).

Al reddito determinato applicando i coefficienti di redditività si aggiunge poi l'ammontare dei componenti positivi del reddito d'impresa di cui agli articoli 54 (plusvalenze patrimoniali), 55 (sopravvenienze attive), 56 (dividendi ed interessi) e 57 (proventi immobiliari) del T.U.I.R..

Il regime forfetario di determinazione del reddito in esame può trovare applicazione fino a quando non vengono superati i limiti sopraindicati.

I commi 4 e 5 dell'art.109-bis del T.U.I.R. stabiliscono le modalità per fruire del regime forfetario in argomento attraverso l'esercizio di una specifica opzione. Si riporta di seguito il testo dei citati commi 4 e 5.

"*4. L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.*

5. Gli enti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'art. 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni".

Si deve tuttavia precisare che i predetti commi 4 e 5 dell'art.109-bis del T.U.I.R. sono da ritenersi superati in forza dei principi generali che emergono dalle disposizioni contenute nel regolamento recante il "riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette", approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 (pubblicato nella G.U. n. 298 del 23 dicembre 1997).

Infatti, anche se il predetto regolamento fa esplicito riferimento alle opzioni o revoche "di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili" deve ritenersi che le previsioni in esso contenute in ordine al riconoscimento dei "comportamenti concludenti del contribuente" trovino applicazione anche ai fini della determinazione forfetaria del reddito.

A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che il predetto regime di determinazione forfetaria del reddito, si correla ad un regime di contabilità semplificata (art. 18 e art. 20, comma 3, del DPR n.600 del 1973.)

Peraltro, poichè il comportamento concludente correlato all'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito si esplica e si esaurisce in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti del contribuente si ritiene non necessaria la comunicazione dell'opzione prevista dall'art. 2 del DPR n. 442 del 1997.

Detta comunicazione di opzione non si rende necessaria neppure ai fini dell'adozione delle particolari semplificazioni contabili previste dall'art. 3, comma 166, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, estese - in forza del nuovo comma 3 dell'art. 20 del DPR n. 600 del 1973 (introdotto con l'art. 8 del decreto

legislativo n. 460 del 1997) - agli enti non commerciali che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle prestazioni di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi e che sono pertanto assoggettabili alla determinazione forfetaria del reddito. Infatti, come chiarito con la circolare n. 10/ E del 17 gennaio 1997, i contribuenti che si avvalgono delle predette semplificazioni contabili non sono tenuti ad assolvere alcun particolare adempimento di carattere formale, non dovendo comunicare alcuna opzione agli Uffici finanziari .

Al riguardo si precisa che, in presenza dei citati presupposti, la contabilità semplificata di cui al citato art. 3, comma 166, della legge n. 662 del 1996, resta valida ancorchè, nel periodo d'imposta in cui detta contabilità semplificata è adottata, vengano superati i limiti previsti per l'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito (lire 360 milioni o 1 miliardo di ricavi) e, pertanto, detto regime forfetario non si renda di fatto più applicabile all'ente non commerciale che conseguentemente determina il reddito secondo le regole generali.

Per gli specifici chiarimenti concernenti gli adempimenti connessi all'adozione della predetta contabilità semplificata, si fa rinvio al paragrafo concernente le scritture contabili.

4.2 Regime forfetario per le associazioni sportive, associazioni senza scopo di lucro e pro-loco.

Per espressa previsione del nuovo art.109-bis, comma 1, del T.U.I.R. è fatto salvo il particolare regime forfetario di determinazione del reddito già previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco.

Il regime forfetario in favore delle associazioni sportive dilettantistiche è stato introdotto dalla legge 16 dicembre 1991, n.398, ed è stato esteso, in forza del decreto-legge 30 dicembre 1991, n.417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n.66, alle associazioni senza fine di lucro e alle associazioni pro-loco.

Considerato che l'anzidetto regime è richiamato dall'art.109-bis del T.U.I.R. concernente "regime forfetario degli enti non commerciali", deve ritenersi confermato l'orientamento assunto con circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n.1 datata 11 febbraio 1992, secondo il quale a tale regime le anzidette associazioni possono accedere sempreché si qualifichino come enti non commerciali sulla base di quanto chiarito nei precedenti paragrafi.

Il reddito è determinato applicando il coefficiente di redditività del 6% ai proventi di natura commerciale e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

Il regime forfetario si applica alle associazioni che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo complessivo limitato, aggiornato di anno in anno, e da ultimo fissato, con D.M. 28 novembre 1997, in lire 128.411.000.

Si precisa inoltre che, per quanto concerne le modalità di esercizio dell'opzione per il regime di cui alla citata legge n. 398 del 1991, si deve tener conto delle disposizioni del richiamato D.P.R. n. 442 del 1997.

4.3 Regime forfetario per l'attività di assistenza fiscale resa dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo.

Il regime forfetario previsto in via generale dall'art.109-bis del T.U.I.R. per gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata non ha abrogato il regime forfetario disciplinato dall'art. 78, comma 8, della legge 30 dicembre

1991, n. 413, come successivamente integrato dall'art.62, comma 1, lett.a), del decreto-legge 30 agosto 1993, n.331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n.427.

Quest'ultimo regime, infatti, limitato all'attività di assistenza fiscale resa nei confronti degli associati dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, si configura come regime naturale, per le anzidette associazioni che possono, invece, su opzione determinare il reddito e l'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari.

Per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati dalle associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, pertanto, il reddito imponibile e l'IVA si determinano di regola forfetariamente, secondo il citato art.78, comma 8, della legge n.413 del 1991 , salvo opzione per il regime di determinazione del reddito e dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari.

In particolare l'art.78, comma 8, in esame al terzo periodo prevede che per l'attività di assistenza fiscale resa agli associati da associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo, il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 9% e l'imposta sul valore aggiunto è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari a un terzo del loro ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni.

Per le attività commerciali eventualmente esercitate, diverse da quelle di assistenza fiscale di cui all'art. 78, comma 8, della legge n. 413 del 1991, può applicarsi il regime forfetario generale disciplinato dall'art. 109-bis del T.U.I.R. semprechè, ovviamente, sussistano i presupposti ivi previsti.

Al riguardo si precisa che i ricavi derivanti da tali altre attività commerciali eventualmente esercitate devono essere autonomamente considerati sia ai fini del limite dei ricavi che dei coefficienti di redditività indicati nell'art. 109-bis citato.

5. ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO

5.1 Premessa.

Gli enti non commerciali di tipo associativo sono destinatari di uno speciale regime tributario di favore sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Tali enti costituiscono, pertanto, una specie del più ampio genere degli enti non commerciali.

Ciò comporta, in sostanza, che gli enti di tipo associativo, che devono qualificarsi come enti non commerciali in base ai criteri dettati dall'art.87 del T.U.I.R. e dall'art.4 del D.P.R. n.633 del 1972 nonché alla luce della disposizione dell'articolo 111-bis dello stesso T.U.I.R., sono assoggettati, in via generale, sia in materia di imposte sui redditi che in materia d'imposta sul valore aggiunto, alla disciplina propria degli enti non commerciali, ma relativamente alle attività rese all'interno della vita associativa fruiscono di un trattamento agevolato in presenza delle condizioni espressamente indicate a tal fine dalla legge.

5.2 Imposte sui redditi.

In materia di imposte sui redditi si applicano in particolare agli enti associativi le disposizioni dettate dall'art.108 del T.U.I.R., ivi comprese quelle del nuovo comma 2-bis, concernenti l'intassabilità della occasionale raccolta di fondi e dei contributi pubblici corrisposti per attività svolte in regime di convenzione o di accreditamento.

Trovano, altresì, applicazione nei confronti di tali enti le norme recate dagli articoli 109, 109-bis e 110 del T.U.I.R.

La disciplina di favore propria degli enti non commerciali di tipo associativo è recata dall'art.111 del T.U.I.R.

Tale articolo è stato modificato dall'art.5 del decreto legislativo n.460 del 1997.

In materia di obblighi contabili, agli enti non commerciali di tipo associativo si applicano le disposizioni dell'art.20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, come modificato dall'art.8 del decreto legislativo in esame (v. paragrafo relativo alle scritture contabili).

5.2.1 Disciplina generale degli Enti associativi.

ART.111, COMMI 1 E 2, DEL T.U.I.R.

Riguardo al regime agevolativo proprio degli enti associativi recato dall'art.111 del T.U.I.R. si precisa che le modifiche apportate dall'art.5 del decreto legislativo in argomento non interessano i commi 1 e 2 dell'articolo in esame.

Pertanto, restano invariate le disposizioni recate da tali commi il cui testo è il seguente:

"1. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 108, le cessioni di

beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità".

Il comma 1 dell'art.111 sancisce l'esclusione dall'ambito della commercialità dell'attività svolta da associazioni, consorzi ed altri enti associativi nei confronti degli associati o partecipanti, sempre che la stessa sia esercitata in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di una specifica corrispettività, e la conseguente intassabilità delle somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi.

Il comma 2 dello stesso art.111 conferma la natura commerciale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese, ancorché in conformità alle finalità istituzionali, agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Le quote differenziate costituiscono in sostanza il corrispettivo dovuto in base ad un rapporto sinallagmatico instaurato tra soci ed ente.

I corrispettivi specifici resi per cessioni di beni e prestazioni di servizi ad associati o partecipanti si considerano componenti del reddito d'impresa o redditi diversi, secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o occasionalità.

E' appena il caso di precisare che l'attività "esterna" degli enti associativi, quella cioè resa da tali enti nei confronti dei terzi, continua a restare, di regola, fuori dalla sfera di applicazione dell'art.111 del T.U.I.R.

5.2.2 Regime agevolativo per particolari tipologie di enti associativi

Le novità introdotte nell'art.111 del T.U.I.R. dal decreto legislativo n.460 del 1997 riguardano la disciplina agevolativa dettata per singole tipologie di associazioni, "privilegiate" in relazione al carattere specifico dell'attività esercitata.

Tale disciplina era contenuta nel previgente testo dell'art.111, comma 3, secondo il quale:

"3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali, in deroga al comma 2, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizo effettuate da associazioni culturali o sportive costituite ai sensi dell'articolo 36 del codice civile, la disposizione si applica nei confronti degli associati o partecipanti minori d'età e, per i maggiorenni, a condizione che questi abbiano il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima, una quota del patrimonio sociale, se questo non è destinato a finalità di utilità generale."

L'art.5 del decreto legislativo in esame ha modificato il comma 3 dell'art.111 del T.U.I.R. e ha aggiunto allo stesso articolo, in funzione di

completamento della disciplina agevolativa e di delimitazione dei presupposti del regime agevolativo recato dallo stesso comma 3 dell'art.111, gli ulteriori commi da 4-bis a 4-sexies .

Le modifiche al comma 3 dell'art.111 nonché l'introduzione dei commi da 4-bis a 4-sexies sono disposte in attuazione della delega recata dall'art.3, comma 187, lett.c), della legge n.662 del 1996 che fra i criteri e principi direttivi in materia di riordino della disciplina degli enti non commerciali ha previsto l'esclusione dall'ambito dell'imposizione, per gli enti di tipo associativo, da individuare con riferimento ad elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata, nonché sulla base di criteri statutari diretti a prevenire fattispecie elusive, di talune cessioni di beni e prestazioni di servizi rese agli associati nell'ambito dell'attività propria della vita associativa.

ART.111, COMMA 3, DEL T.U.I.R..

1) Attività rese agli associati in diretta attuazione degli scopi istituzionali

Il novellato comma 3, dell'art.111 del T.U.I.R. prevede:

"3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei

tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

Nella nuova formulazione il comma 3 dell'art.111 del T.U.I.R., che riproduce sostanzialmente sotto l'aspetto contenutistico la disposizione agevolativa recata dal primo periodo del previgente comma 3, opera una parziale deroga alla regola generale espressa nel comma 2 dello stesso art.111, secondo la quale sono considerate commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese agli associati e partecipanti verso corrispettivi specifici, ancorché si tratti di attività conformi alle finalità istituzionali. Il regime agevolativo recato dal comma 3, nel testo modificato dal decreto legislativo in esame, consiste, infatti, nella esclusione del carattere commerciale delle attività rese da talune tipologie associative, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici.

Detto regime agevolativo si rende pertanto applicabile qualora sussistano congiuntamente i seguenti presupposti:

a) le attività agevolate devono essere effettuate da particolari tipologie di associazioni;
b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese agli associati;
c) le stesse attività devono essere effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

a) Tipologie di associazioni agevolate

In ordine al primo dei requisiti sopra indicati si segnala che la nuova disposizione del comma 3 dell'art.111 del T.U.I.R. ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione del regime agevolativo in argomento.

Continuano ad essere destinatarie dell'anzidetta disciplina, senza alcuna modifica, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e culturali.

Riguardo alle associazioni sportive, si evidenzia che la nuova disposizione delimita l'ambito applicativo del trattamento di favore alle "associazioni sportive dilettantistiche". Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 1998, non tutte le associazioni sportive, ma solo le associazioni sportive dilettantistiche, sono destinatarie del riformulato comma 3 dell'art.111. La limitazione, che ha finalità antielusiva, è intesa ad identificare gli enti destinatari della previsione di non commercialità delle attività rese ai propri iscritti, associati o partecipanti, dietro pagamento di corrispettivi specifici, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, con gli enti associativi individuati dalla legge 16 dicembre 1991, n.398. Risulta, pertanto, circoscritta l'applicabilità del comma 3 dell'art.111 alle associazioni sportive, come delimitate dalla legge n.398 del 1991, definite anche alla luce della circolare n.1 dell' 11 febbraio 1992 della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette e del decreto del Ministro delle finanze del 18 maggio 1995, come " associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche", intendendosi per tali le attività sportive esclusivamente dilettantistiche come definite nell'ambito della normativa regolamentare dei predetti organismi cui l'associazione è affiliata.

In base alla nuova formulazione del comma 3 dell'art.111 risultano, inoltre, destinatarie del regime di favore recato dallo stesso comma, le seguenti due tipologie di associazioni non contemplate dal testo previgente:

- associazioni di promozione sociale;
- associazioni di formazione extra - scolastica della persona.

Si possono ritenere associazioni di promozione sociale quelle associazioni che promuovono la solidarietà e il volontariato nonchè l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita, come ad esempio le ACLI e l'ARCI.

Per quanto concerne le associazioni di formazione extra-scolastica della persona si osserva, in primo luogo, che tali associazioni per poter essere ricondotte nell'ambito applicativo dell'art.111 del T.U.I.R. non devono svolgere come attività principale l'organizzazione di corsi, atteso che tale circostanza comporterebbe la loro qualificazione come enti commerciali. Peraltro, l'espressione "formazione extra-scolastica della persona" non individua, in via generale, l'intero settore dell'attività di formazione, ma un più limitato ambito di tale attività che privilegia la crescita intellettuale dell'individuo, mirata allo sviluppo della sua personalità complessiva e che esclude la formazione professionale, intesa all'apprendimento di conoscenze specifiche finalizzate all'inserimento nel mondo del lavoro e alla particolare specializzazione professionale.

In sintesi, l'ambito soggettivo di applicazione del nuovo comma 3 dell'art.111 è costituito dalle seguenti tipologie di associazioni:

- associazioni politiche;
- associazioni sindacali;
- associazioni di categoria;
- associazioni religiose;
- associazioni assistenziali;
- associazioni culturali;
- associazioni sportive dilettantistiche;
- associazioni di promozione sociale;
- associazioni di formazione extra-scolastica della persona.

In relazione all'inquadramento di un ente nell'ambito di una delle tipologie associative sopra individuate, emerge che lo stesso assumerà rilievo solo dopo aver appurato l'esatta qualificazione dell'ente e cioè se lo stesso debba ricomprendersi tra gli enti non commerciali.

Infatti, l'associazione deve essere preventivamente qualificata come ente non commerciale sulla base dell'oggetto principale dell'attività, intesa, come in precedenza evidenziato, quale attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente.

Ai fini della successiva qualificazione dell'ente quale associazione riconducibile in una specifica tipologia indicata nel comma 3 dell'art.111 del T.U.I.R. si richiama l'indirizzo espresso in proposito dalla Corte Costituzionale, con sentenza 5-19 novembre 1992, n.467, che afferma l'insufficienza dell'autoqualificazione dell'ente (come associazione politica, sindacale, di categoria, religiosa, culturale, ecc.) sulla base della sola definizione statutaria e, quindi, la necessità di una valutazione della reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata, alla stregua di obiettivi criteri desumibili dall'insieme delle norme dell'ordinamento.

In sostanza, poiché la riconducibilità di un ente in una delle tipologie associative indicate nel comma 3 dell'art.111 comporta la possibilità di fruire di un trattamento tributario di favore, al fine di evitare che sia l'associazione "arbitra della propria tassabilità" va verificata la natura e la caratteristica della stessa, in mancanza di specifici e manifesti riconoscimenti, sulla base di criteri obiettivi che qualificano nell'ordinamento le finalità politiche, sindacali, di categoria, religiose ecc..

Ad esempio, le associazioni a carattere religioso che non siano state civilmente riconosciute come tali (secondo le regole poste sulla base di intese o secondo la disciplina della legge 24 giugno 1929, n.1159) devono comprovare la

natura e la caratteristica dell'organizzazione secondo i criteri che qualificano nell'ordinamento dello Stato i fini di religione e di culto, desumibili dal Concordato fra Stato e Chiesa cattolica e dalle Intese stipulate con altre confessioni religiose.

b) Destinatari delle attività agevolate

Circa i destinatari delle attività agevolate, si segnala che vengono menzionati espressamente nel nuovo testo, accanto agli associati o partecipanti, "gli iscritti" non richiamati dal previgente testo, riferendosi la norma agevolativa anche alle associazioni politiche e sindacali.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono, pertanto, essere rese nei confronti "degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali".

c) Attività agevolate

Le attività ammesse al regime di favore secondo la disposizione del novellato comma 3 dell'art.111 del T.U.I.R. devono essere svolte "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

L'individuazione dell'attività che può ritenersi svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve essere effettuata, secondo le indicazioni della sentenza della Corte Costituzionale 5-19 novembre 1992, n.467 già in precedenza richiamata, alla stregua di criteri obiettivamente riscontrabili e non sulle base di un'autoqualificazione risultante dalla sole indicazioni statutarie.

Si vuole con ciò precisare che l'attività svolta "in diretta attuazione degli scopi istituzionali" non è quella genericamente rientrante fra le finalità

istituzionali dell'ente, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla circostanza che l'anzidetta attività costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo.

2) Cessioni anche a terzi di pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati

Un'ulteriore disposizione agevolativa, che conferma sostanzialmente il previgente assetto normativo, è recata dallo stesso comma 3 dell'art.111 del T.U.I.R. Secondo tale norma non sono considerate commerciali le cessioni di pubblicazioni effettuate anche a terzi alle seguenti condizioni:

a) devono essere effettuate da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche e di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;
b) devono essere effettuate prevalentemente agli associati, anche se a titolo gratuito.

ART.111, COMMA 4, DEL T.U.I.R.

Presunzione di commercialità.

Il decreto legislativo in esame non apporta alcuna modifica al comma 4 dell'art.111 del T.U.I.R.

Il menzionato comma 4 stabilisce che per tutti gli enti associativi, compresi quelli indicati al precedente comma 3, alcune prestazioni, ancorché rese agli associati, sono in ogni caso commerciali.

La norma reca in sostanza una presunzione di commercialità per le seguenti prestazioni:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazione di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

ART.111, COMMI 4-BIS - 4-TER, DEL T.U.I.R.

Le disposizioni dei commi 4-bis e 4-ter, aggiunte all'art.111del T.U.I.R. dall'art.5 del decreto legislativo in esame, riguardano solo alcune specifiche tipologie di associazioni e costituiscono una novità rispetto alla previgente normativa.

Il testo dei commi 4-bis e 4-ter è il seguente:

"4-bis. Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n.287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli

scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

4-ter. L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 4-bis non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3".

Somministrazione di alimenti e bevande (Art.111, comma 4-bis, del T.U.I.R.). Associazioni di promozione sociale.

Per la somministrazione di alimenti e bevande è sancita la non commercialità esclusivamente a favore delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art.3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n.287 (cioè gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno) e sempreché ricorrano le seguenti condizioni:

a) l'attività deve essere effettuata da bar ed esercizi similari presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale;
b) l'attività deve essere svolta nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un unica organizzazione locale o nazionale e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
c) deve trattarsi di attività strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Riguardo alla somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar o servizi similari interni all'associazione si chiarisce che l'espressa previsione di

non commercialità, a decorrere dal 1° gennaio 1998, nei confronti esclusivamente delle associazioni di promozione sociale, conferma per tutti gli altri enti di tipo associativo l'orientamento già espresso in sede amministrativa (ris.n.217/E del 17 luglio 1995), in base al quale è stato affermato il carattere commerciale dell'attività di somministrazione di alimenti o bevande nei bar interni ai circoli ricreativi, anche se svolta nei confronti dei propri associati.

Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (Art.111, comma 4-bis e 4-ter, del T.U.I.R.). Associazioni di promozione sociale, associazioni politiche, sindacali, di categoria e associazioni religiose.

E' considerata non commerciale l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici se svolta da associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art.3, comma 6, lettera e), della legge n.287 del 1991, da associazioni politiche, sindacali, di categoria nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, alle seguenti condizioni:

a) destinatari siano gli iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e i tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali;
b) si tratti di attività strettamente complementari a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Quest'ultima condizione comporta la necessità di verificare in concreto che l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sia funzionale alla completa realizzazione degli scopi istituzionali (es. viaggio e soggiorno organizzati per gli iscritti o associati in occasione di un congresso nazionale o meeting internazionale).

ART.111, COMMA 4-QUATER, DEL T.U.I.R.

Il comma 4-quater dell'art.111 del T.U.I.R., introdotto dall'art.5 del decreto legislativo n.460 del 1997, è il seguente:

"4-quater. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonché l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione".

Cessioni di pubblicazioni di contratti collettivi nazionali. Associazioni sindacali e di categoria

Non sono considerate commerciali le cessioni delle pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi nazionali di lavoro se effettuate dalle associazioni sindacali e di categoria, anche in deroga al limite imposto dal comma 3 dell'art.111. La non commercialità è in tali ipotesi riconosciuta anche se le pubblicazioni sono cedute prevalentemente a terzi, a condizione che i corrispettivi percepiti non eccedano i costi di diretta imputazione.

Si precisa che la locuzione costi di diretta imputazione va intesa secondo i criteri già adottati in precedenza con riferimento ai c.d. costi specifici nella circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n.40 del 26 novembre 1981.

Assistenza in materia di contratti collettivi di lavoro e di legislazione sul lavoro. Associazioni sindacali e di categoria.

Nei confronti delle associazioni sindacali e di categoria, a decorrere dal 1° gennaio 1998, non si considera effettuata nell'esercizio di attività commerciale l'assistenza in materia di applicazione di contratti collettivi di lavoro e di legislazione sul lavoro a condizione che:

- l'attività sia prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti;
- i corrispettivi percepiti non eccedano i costi di diretta imputazione.

Attività di assistenza fiscale

Per completezza di esposizione si fa presente che rimane in vigore la norma recata dall'art.78, comma 8, della legge 30 dicembre 1991, n.413, secondo la quale le prestazioni corrispondenti a quelle dei Centri di assistenza fiscale "*si considerano rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, ancorché rese da associazioni sindacali e di categoria e rientranti tra le finalità istituzionali delle stesse in quanto richieste dall'associato per ottemperare ad obblighi di legge derivanti dall'esercizio dell'attività*".

5.3 Vincoli statutari per associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona. Art.111, commi 4-quinquies e 4-sexies, del T.U.I.R.

Novità di notevole rilevanza sono contenute nella disposizione recata dall'art.4-quinquies del nuovo art.111 del T.U.I.R.

Tale norma consente l'applicabilità del trattamento di favore recato dal comma 3 dell'art.111, nonché quello previsto dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater,

dello stesso art. 111, a condizione che le associazioni destinatarie degli anzidetti regimi:

1. abbiano redatto l'atto costitutivo o lo statuto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata;
2. l'atto costitutivo o lo statuto siano conformi alle clausole indicate nello stesso comma 4-quinquies dell'art.111, dirette a garantire la non lucratività dell'associazione e ad evitare fenomeni elusivi. Le anzidette clausole possono essere riportate nell'atto costitutivo o nello statuto anche con formulazioni diverse da quelle previste espressamente dal menzionato comma 4-quinques dell'art.111 del T.U.I.R., purchè di portata univoca.

I principi enunciati dalle suddette clausole devono risultare dagli atti costitutivi o dagli statuti ai fini dell'applicabilità del regime di favore nei confronti delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona che fruiscono delle citate disposizioni agevolative. Tali principi tendono ad assicurare:

a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
b) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità e salvo diversa destinazione imposta dalla legge. A tal fine dovrà essere sentito l'istituendo organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n.662. Tale ultima prescrizione procedimentale relativa all'organismo di controllo deve essere di fatto osservata ancorchè non sia necessario riprodurla, quale clausola espressa, nello statuto o atto costitutivo.

c) la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) l'eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

f) l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Si precisa che i vincoli statutari sopra indicati non si applicano per gli enti associativi che, pur beneficiando della disposizione del comma 1 dell'art.111 del T.U.I.R., relativa alla non imponibilità delle quote associative, non si avvalgono del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dello stesso articolo.

Distribuzione, anche in modo indiretto, di utili o di avanzi di gestione e devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente (lettere a) e b), comma 4-quinquies dell'art.111 del T.U.I.R.)

Riguardo ai vincoli statutari imposti dal comma 4-quinquies dell'art.111 del T.U.I.R. si ritiene di dovere evidenziare la novità e la rilevanza, anche ai fini

dei principi generali in materia di enti non commerciali, delle clausole riportate alle lettere a) e b) di detto comma.

In sostanza l'obbligo di non distribuzione degli utili, anche in modo indiretto, nonché l'obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento dell'associazione, ad altro ente associativo con analoghe finalità o ai fini di pubblica utilità, comporta che le particolari tipologie di enti associativi destinatari del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art.111 del T.U.I.R. si configurino quali enti non lucrativi.

Assume, pertanto, rilievo ai fini della decommercializzazione di determinate attività l'assenza, in capo ad alcuni enti non commerciali di tipo associativo, del fine di lucro che si realizza attraverso il divieto di distribuzione di utili.

La finalità non lucrativa costituisce un'ulteriore condizione cui è subordinato il regime di favore illustrato nei paragrafi precedenti recati dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art.111.

Circa la clausola concernente il divieto di distribuzione di utili si rileva che la norma non fornisce alcuna indicazione in ordine alla nozione di "distribuzione indiretta" di utili o di avanzi di gestione. Si chiarisce, tuttavia, che ai fini della interpretazione di tale nozione possono soccorrere i criteri stabiliti all'art.10, comma 6, dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997.

Tale norma, infatti, nell'individuare particolari fattispecie che "costituiscono in ogni caso distribuzione indiretta di utili o di avanzi di gestione", seppure inserita fra le disposizioni della Sezione II del decreto legislativo n. 460 in esame relativa alla disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, può configurarsi come norma di riferimento anche per gli enti di tipo associativo.

Disciplina dei rapporti associativi e libera eleggibilità degli organi amministrativi (lettere c) ed e), comma 4-quinquies, dell'art.111 del T.U.I.R.)

La disciplina del rapporto associativo e il principio di democraticità comprendente il diritto al voto degli associati o partecipanti maggiori di età e il diritto di nomina degli organi amministrativi (già recata dal secondo periodo del previgente testo del comma 3 dell'art.111 del T.U.I.R.) è estesa a tutte le tipologie di associazioni ammesse al regime tributario recato dal comma 3 e dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater più volte richiamati, (lettere c) ed e) del comma 4-quinquies dell'art. 111 del T.U.I.R) ad eccezione delle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato, patti, accordi o intese, nonché delle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Infatti, le clausole riportate sotto le lettere c) ed e) del comma 4-quinquies dell'art.111 del T.U.I.R., relative alla disciplina del rapporto associativo e alla libera eleggibilità degli organi amministrativi, non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria (comma 4-sexies dell'art.111 del T.U.I.R.).

Per quanto riguarda le modalità di espressione del voto, si ricorda che nella relazione illustrativa del decreto legislativo n.460 del 1997 è stato esplicitamente chiarito quanto segue:

"Non si è ritenuto di ammettere i soci ad esprimere per corrispondenza il proprio voto, così come proposto dalla Commissione parlamentare, sul rilievo che la *ratio* della norma, diretta a prevenire fattispecie elusive (articolo 3, comma 187, lettera c) della legge di delega), richiede la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione".

Si precisa, tuttavia, in proposito che per le organizzazioni complesse a carattere nazionale si deve tener conto della pratica impossibilità di garantire la partecipazione reale e fisica dei soci alla vita dell'associazione nonchè del principio di democrazia rappresentativa fondato sul mandato; pertanto per tali organizzazioni è consentita l'espressione del voto da parte degli associati mediante delega da conferire ad altri associati.

Obbligo di redigere il rendiconto (lettera d), comma 4-quinquies, dell'art.111 del T.U.I.R.)

Viene imposto alle associazioni ammesse a fruire del regime agevolativo in argomento l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario riferito sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall'ente non commerciale. Si chiarisce che la redazione del bilancio soddisfa tale obbligo.

Il rendiconto annuale, redatto secondo le modalità stabilite dallo stesso ente nello statuto, deve riassumere le vicende economiche e finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione. Deve trattarsi di documento che evidenzia anche l'attività decommercializzata.

La documentazione di supporto di tale documento, anche se non fiscale, deve essere conservata con le modalità previste dal D.P.R. n.600 del 1973, attesa la rilevanza attribuita allo stesso rendiconto annuale imposto da una norma tributaria quale specifico requisito per l'applicazione di un particolare trattamento di favore.

La mancata redazione ed approvazione del rendiconto annuale, determina la non applicabilità delle disposizioni concernenti la non commercialità recate dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art.111 del T.U.I.R. citato.

5.3.1 Termini per la predisposizione o l'adeguamento degli statuti

Fino al 31 dicembre 1997 le associazioni ammesse a fruire del trattamento tributario previsto delle disposizioni contenute nel comma 3 dell'art.111 del T.U.I.R. potevano fruire dell'anzidetto regime agevolativo anche in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto. A decorrere dal 1° gennaio 1998 viene imposto alle menzionate associazioni un onere nuovo ed ulteriore, consistente, appunto, nella predisposizione dell'atto costitutivo o dello statuto nella specifica forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata.

A decorrere dalla stessa data del 1° gennaio 1998 le associazioni, che già abbiano l'atto costitutivo o lo statuto, devono altresì verificare la compatibilità del contenuto dei predetti atti con le clausole sopra richiamate a pena di inammissibilità del regime recato dal nuovo testo del comma 3 dell'art.111, nonché dai commi 4-bis, 4-ter e 4-quater dello stesso articolo.

I termini per predisporre o adeguare gli atti costitutivi o statuti o regolarizzare gli atti medesimi nelle predette forme sono i seguenti:

- 6 mesi dall'entrata in vigore del decreto legislativo n.460 del 1997 (pertanto entro il 30 giugno 1998), per le associazioni religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;
- 12 mesi dall'entrata in vigore del decreto legislativo n.460 del 1997 (pertanto entro il 31 dicembre 1998), per le associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Si precisa che entro i termini sopraindicati è sufficiente che lo statuto o l'atto costitutivo, conformemente alle disposizioni dell'art.111, comma 4-quinquies, sia approvato dall'organo assembleare, ancorché non sia intervenuta, ove richiesta, l'approvazione dell'autorità di controllo competente. Per le associazioni a più larga valenza nazionale, come le associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonchè per le associazioni di promozione sociale a carattere nazionale è sufficiente che, entro il predetto termine del 31 dicembre 1998, le clausole statutarie siano approvate dall'organo direttivo, in attesa del successivo recepimento da parte dell'assemblea o del congresso generale. Resta fermo che la mancata osservanza nei fatti nonché la mancata definitiva approvazione delle clausole anzidette comportano il venir meno, fin dall'inizio, del regime agevolativo recato dai commi 3, 4-bis, 4-ter e 4-quater dell'art.111 del T.U.I.R.

5.4 Imposta sul valore aggiunto

L'art.5, comma 2, del decreto legislativo n. 460 del 1997, apporta modifiche all'art.4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Tali modifiche sono intese a coordinare le disposizioni in materia di I.V.A. relative agli enti di tipo associativo con le novità introdotte ai fini delle imposte sui redditi, allo scopo di escludere dal campo di applicazione dell'I.V.A. le stesse attività non soggette ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi.

ART.4, COMMA 4, DEL D.P.R. N.633 DEL 1972

Viene modificato l'ambito soggettivo di applicazione della norma recata dal comma 4 dell'art.4 del D.P.R. n.633 del 1972, nella parte in cui prevede la

non commercialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, ancorché dietro pagamento di corrispettivi specifici, ai soci, associati o partecipanti, ad associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Continuano ad essere destinatarie dell'anzidetta disciplina, senza alcuna modifica, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e culturali, mentre per le associazioni sportive la nuova disposizione delimita, a decorrere dal 1° gennaio 1998, l'ambito applicativo del trattamento di favore "alle associazioni sportive dilettantistiche".

Il nuovo comma 4 dell'art.4 del D.P.R. n.633 del 1972 ha, inoltre, esteso il regime di favore dal medesimo recato alle associazioni di promozione sociale ed alle associazioni di formazione extra-scolastica della persona.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 1998, le tipologie associative destinatarie della disposizione in esame sono le seguenti:

- associazioni politiche;
- associazioni sindacali;
- associazioni di categoria;
- associazioni religiose;
- associazioni assistenziali;
- associazioni culturali;
- associazioni sportive dilettantistiche;
- associazioni di promozione sociale;
- associazioni di formazione extra-scolastica della persona.

Viene parimenti modificato l'ambito soggettivo di applicazione della disposizione del comma 5, lett.a), dell'art.4, relativamente alla previsione di non

commercialità delle cessioni di pubblicazioni cedute prevalentemente ai propri associati. Le associazioni beneficiarie di tale regime sono le stesse sopra elencate.

ART.4, COMMI 6, 7, 8, DEL D.P.R. N.633 DEL 1972

All'art.4 del D.P.R. n. 633 del 1972 vengono aggiunti, dopo il quinto comma, ulteriori tre commi.

Il nuovo sesto comma dell'art.4 del D.P.R. n.633 del 1972 riproduce il comma 4-bis dell'art.111 del T.U.I.R., relativo alle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art.3, comma 6, lettera e), della legge n.287 del 1991, limitatamente alla previsione di non commercialità della somministrazione di alimenti e bevande.

Si sottolinea che, diversamente da quanto previsto dal comma 4-bis dell'art.111 del T.U.I.R., ai fini dell'IVA non è riconosciuto carattere "non commerciale" all'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici effettuata dalle stesse associazioni di promozione sociale, le quali, pertanto, restano assoggettate al tributo in base alla presunzione assoluta di commercialità disposta dall'art.4, quinto comma, lett. g), del D.P.R. n.633 del 1972.

Il nuovo settimo comma dell'art.4 del D.P.R. n.633 del 1972 subordina l'applicabilità delle disposizioni agevolative recate dai commi quarto, secondo periodo, e sesto dello stesso art.4 alla redazione dell'atto costitutivo e dello statuto nelle forme dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, nonché alla condizione che le associazioni interessate si conformino alle specifiche clausole indicate nella medesima disposizione. Dette clausole coincidono con quelle indicate nell'art.111, comma 4-quinquies, del T.U.I.R. (vedi paragrafo 5.3 relativo ai vincoli statutari per gli enti di tipo associativo).

Il nuovo comma ottavo dell'art.4 del D.P.R. n.633 del 1972 riproduce il comma 4-sexies del citato art.111 del T.U.I.R. che esonera le associazioni religiose riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese nonché le associazioni politiche, sindacali e di categoria dal recepimento delle clausole recate dalle lettere c) ed e) del precedente comma, relative alla disciplina del rapporto associativo e della libera eleggibilità degli organi amministrativi, e ciò al fine di salvaguardare la peculiare struttura delle anzidette organizzazioni.

Si evidenzia che, diversamente da quanto previsto dal comma 4-ter dell'art.111 del T.U.I.R., ai fini dell'imposta del valore aggiunto non è stata sancita la "decommercializzazione" delle attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici effettuate dalle associazioni politiche, sindacali, di categoria e dalle associazioni riconosciute da confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nei confronti dei soci, associati o partecipanti. Tali attività, pertanto, ancorché svolte dalle predette associazioni sono assoggettate all'I.V.A.

Sono ugualmente imponibili ai fini dell'IVA, in assenza di una norma espressa di esclusione analoga a quella recata dal comma 4-quater dell'art.111 del T.U.I.R., le cessioni di pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro, qualora le stesse non siano effettuate prevalentemente a favore dei soci o degli associati, nonchè le prestazioni di assistenza in materia di applicazione di contratti collettivi di lavoro, e di legislazione sul lavoro effettuate nei confronti di terzi.

Per i chiarimenti relativi alle modifiche apportate al testo dell'art.4 del D.P.R. n.633 del 1972, si rinvia a quanto precisato nei paragrafi precedenti in relazione alle corrispondenti norme contenute nei commi 4-bis, relativamente alla

somministrazione di alimenti e bevande, 4-quinquies e 4-sexies dell'art.111 del T.U.I.R.

6. SCRITTURE CONTABILI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

L'art.20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, che reca disposizioni in ordine agli obblighi contabili degli enti non commerciali, è stato integrato, con l'aggiunta di ulteriori due commi, dall'art.8 del decreto legislativo n.460 del 1997.

Nessuna modifica è stata apportata al comma 1 dell'anzidetto art. 20 del D.P.R. n.600 del 1973 il cui testo è il seguente:

"Le disposizioni degli articoli 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

I commi introdotti nel citato art.20 del D.P.R. n.600 del 1973 dal decreto legislativo n.460 del 1997, dispongono:

"Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-bis, lettera a), testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917.

Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n.662".

Con il nuovo secondo comma dell'articolo 20 del D.P.R. n.600 del 1973, ferma restando la obbligatorietà delle scritture contabili previste dal primo comma del medesimo articolo, viene introdotto uno specifico obbligo di rendicontazione in relazione all'agevolazione recata dal comma 2-bis dell'art.108 del T.U.I.R. (introdotto dall'art.2 del decreto legislativo n.460 del 1997) per le raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente dagli enti non commerciali in concomitanza di ricorrenze, celebrazioni e campagne di sensibilizzazione.

Dette attività devono essere oggetto - al fine, tra l'altro, di salvaguardare in modo scrupoloso i principi di trasparenza e di rappresentare correttamente i fatti della gestione nell'interesse di coloro che intendono partecipare a tali attività - di una rigorosa rendicontazione, indipendentemente anche dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario di cui agli artt.111, comma 4-quinquies, del T.U.I.R. e 4, settimo comma, del D.P.R. n.633 del 1972.

Deve, pertanto, essere redatto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, un apposito e separato rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art.22 del D.P.R. n.600 del 1973. Ne consegue che, al pari degli altri documenti contabili, il rendiconto va conservato, agli effetti fiscali, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il

rendiconto stesso si riferisce e, quindi, in caso di controversia, anche oltre il termine decennale previsto dall'art.2220 del codice civile.

Nel rendiconto vanno riportate, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti ciascuna delle manifestazioni (celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione) previste dall'art.108, comma 2-bis, lett.a) del T.U.I.R., che hanno originato le entrate e le spese medesime. Il rendiconto deve essere accompagnato, ove necessario, da una relazione illustrativa concernente le entrate e le spese anzidette.

E' appena il caso di precisare che il predetto rendiconto deve essere redatto sia dagli enti non commerciali che si avvalgono del regime di contabilità ordinaria sia da quelli che si avvalgono del regime di contabilità semplificata previsto dall'art.18 del D.P.R. n.600 del 1973.

Con il nuovo terzo comma dell'art.20 del D.P.R. n.600 del 1973, introdotto dall'art.8 del decreto legislativo n.460 del 1997, viene stabilito che gli enti non commerciali soggetti alla determinazione forfetaria del reddito, ai sensi dell'art.109-bis del T.U.I.R., e che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alla attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'art.18 del D.P.R. n.600 del 1973 secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'art.3 della legge 23 dicembre 1996, n.662.

In particolare, permanendo, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e certificazione dei corrispettivi, i soggetti stessi possono annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate in ciascun mese, con riferimento allo stesso mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini I.V.A. ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. n.37 del 14 febbraio 1997, ed

alle relative istruzioni. Inoltre, i soggetti medesimi devono annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'I.V.A., l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art.25 del D.P.R. n.633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato di cui al modello approvato con il citato D.M. 11 febbraio 1997 (circolare ministeriale n.10/E del 17 gennaio 1997).

Si precisa, infine, che i soggetti in questione, che fruiscono delle predette semplificazioni contabili, devono, comunque, osservare l'obbligo di redigere l'apposito rendiconto previsto dal nuovo comma 2 dell'art.20 del D.P.R. n.600 del 1973.

7. AGEVOLAZIONI TEMPORANEE PER IL TRASFERIMENTO DI BENI PATRIMONIALI

7.1 Trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni

L'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997 introduce un regime agevolativo transitorio relativo ai trasferimenti a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali effettuati entro il 30 settembre 1998, al fine di favorire il potenziamento patrimoniale degli stessi.

Il trasferimento può essere effettuato indistintamente da persone fisiche, da società semplici, da imprese commerciali esercitate in forma sia individuale che societaria e da enti non commerciali.

Il soggetto destinatario del trasferimento di aziende o beni deve essere un ente non commerciale o una organizzazione non lucrativa di utilità sociale, escluse le società cooperative.

7.1.1 Ambito oggettivo, condizioni e limiti

Il trasferimento a titolo gratuito deve riguardare aziende, complessi aziendali o singoli rami di azienda nonché singoli beni e deve essere effettuato a titolo gratuito con atto sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1998.

L'ente non commerciale beneficiario deve dichiarare nell'atto di trasferimento che intende utilizzare **direttamente** i beni per lo svolgimento della propria attività, con la conseguenza che per gli stessi non è ammessa la possibilità di utilizzo non strumentale all'attività esercitata dall'ente, intendendosi per tale sia quella istituzionale che quella commerciale eventualmente esercitata.

Considerata la finalità della norma, che è quella di realizzare un potenziamento patrimoniale dell'ente non commerciale, si ritiene che la medesima e parimenti rispettata qualora l'ente non commerciale proceda alla cessione dei beni acquisiti gratuitamente impiegando l'intero corrispettivo conseguito nell'acquisto di altri beni strumentali da utilizzare nell'ambito dell'attività propria dell'ente stesso.

7.1.2 Agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi

Ai sensi del comma 1 dell'art.9 in esame nei confronti del soggetto cedente il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni non dà luogo, ai fini delle imposte sui redditi, a realizzo o a distribuzione di plusvalenze o minusvalenze, comprese quelle relative alle rimanenze e compreso il valore di avviamento mentre per l'ente non commerciale beneficiario la predetta acquisizione di beni non costituisce presupposto per la tassazione di sopravvenienze attive nei suoi confronti.

7.1.3 Agevolazioni ai fini delle imposte indirette

Il trasferimento a titolo gratuito di aziende o beni a favore di enti non commerciali è esente dalle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecarie e catastali, Invim e relativa imposta sostitutiva e non è soggetto all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. b), del D.P.R. n. 633 del 1972.

7.1.4 Trasferimento dell'unica azienda dell'imprenditore cedente

Ai sensi dell'art.9, comma 1, del decreto legislativo. n.460 del 1997 nel caso in cui il trasferimento abbia ad oggetto l'unica azienda dell'imprenditore cedente, questi ha l'obbligo di affrancare le riserve o fondi in sospensione di imposta eventualmente costituiti in precedenza previo pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRPEG pari al 25 per cento.

Al riguardo, si precisa che il codice tributo utilizzabile per il versamento dell'imposta sostitutiva è il 1674 denominato "Imposta sostitutiva Irpef, Irpeg, Ilor, Iva, su riserve e fondi in sospensione di imposta e su saldi attivi di rivalutazione".

Il periodo di riferimento da indicare sui modelli di versamento è l'anno per il quale si effettuano i versamenti.

Relativamente alle modalità di versamento si fa richiamo alla nota del 24 febbraio 1998, prot. n.1998/21572 della Direzione Centrale per la Riscossione con la quale è stato precisato quanto segue.

Nel caso in cui il versamento dell'imposta sostitutiva in argomento è dovuto da soggetti non titolari di partita IVA lo stesso va effettuato ai concessionari del servizio della riscossione competenti in base al domicilio fiscale del contribuente, utilizzando la distinta Mod.8 ovvero il bollettino di conto corrente postale Mod.11. Le persone fisiche e le società di persone possono effettuare il

versamento anche mediante delega alla banca, utilizzando il modello di delega unica di cui al decreto ministeriale 25 settembre 1995 (grafica colore azzurro). Nell'ipotesi in cui il medesimo versamento è dovuto da soggetti titolari di partita IVA lo stesso va effettuato ai concessionari per il servizio della riscossione competenti in base al domicilio fiscale del contribuente, utilizzando rispettivamente la distinta Mod.22 o la delega di pagamento Mod.D, ovvero, nel caso di pagamento tramite gli uffici postali, il bollettino Mod.31. I pagamenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore del decreto di attuazione delle disposizioni di cui all'art.24 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, saranno eseguiti secondo le modalità di cui al decreto stesso, attualmente in corso di perfezionamento.

Per i saldi attivi di rivalutazione costituiti ai sensi della legge 29 dicembre 1990, n.408 e della legge 30 dicembre 1991, n.413 relative alle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni, smobilizzo di riserve e di fondi e per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, l'imposta sostitutiva delle imposte di cui sopra è fissata nella misura del 10 per cento e non spetta il credito di imposta previsto dall'art.4, comma 5 della citata legge n.408 del 1990 e dell'art.26, comma 5 della predetta legge n.413 del 1991.

Anche per detta imposta sostitutiva il codice tributo è il 1674 e per il versamento valgono le medesime modalità sopra richiamate.

L'ultima parte del comma 1 dell'art.9 in commento stabilisce che le riserve e i fondi indicati nelle lettere b) e c) del comma 7 dell'art.105 del T.U.I.R. sono assoggettati ad imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio con aliquota rispettivamente del 5 per cento e del 10 per cento. In proposito, si ritiene che la norma possa trovare applicazione nei confronti dei soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare per i quali non spiega ancora effetto l'art.1, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.467, concernente

disposizioni in materia di imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio e di credito di imposta sugli utili societari; resta inteso, invece, che per il periodo d'imposta in cui si applica la disciplina dell'affrancamento obbligatorio delle riserve da assoggettare a maggiorazione di conguaglio l'imposta sostitutiva sulle anzidette riserve sarà quella determinata con le percentuali previste dal citato decreto legislativo n.467 del 1997 e non quella determinata con le percentuali previste dall'art.9 del decreto legislativo n.460 del 1997.

Ai fini del versamento della predetta imposta, si fa presente che il codice tributo, così come precisato con la citata nota del 24 febbraio 1998, è il 1675 denominato "Imposta sostitutiva sui fondi in sospensione di imposta e soggetti a maggiorazione di conguaglio". Anche in questo caso sono applicabili le medesime modalità di versamento già richiamate.

7.2 Esclusione dal patrimonio dell'impresa dell'ente non commerciale degli immobili strumentali per destinazione

L'art.9, comma 2, del decreto legislativo. n.460 del 1997 stabilisce che l'ente non commerciale che alla data del 1° gennaio 1998 utilizzi beni immobili strumentali di cui al primo periodo del comma 2 dell'articolo 40 del T.U.I.R. (immobili strumentali per destinazione) può, entro il 30 settembre 1998, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dall'anno 1998, mediante il pagamento di una somma a titolo di imposta sostitutiva dell'IRPEG e dell'IVA. L'imposta sostitutiva è dovuta nella misura del 5 per cento del valore dell'immobile determinato con i criteri dell'articolo 52, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, nel caso in cui gli stessi provengano dal patrimonio personale e del 10 per cento nel caso di acquisto in regime di impresa.

Ai fini dell'applicazione delle predette disposizioni, l'ultimo periodo del comma 2 dell'art.9 in esame prevede che per bene proveniente dal patrimonio deve ritenersi il bene, di proprietà dell'ente stesso non acquistato nell'esercizio dell'impresa, indipendentemente dall'anno di acquisizione e dal periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e l'utilizzazione nell'impresa.

Ne consegue che sono da ritenere immobili non provenienti dal patrimonio dell'ente quelli acquistati per essere adibiti nell'attività di impresa quando tale circostanza risulti dall'atto di acquisto ovvero quelli indicati nelle scritture contabili cronologiche (libro giornale o registro degli acquisti) relative al periodo d'imposta nel quale l'acquisizione si è verificata i quali hanno avuto una incidenza nella gestione dell'attività commerciale stessa avendo, ad esempio, consentito la detrazione dell'IVA pagata all'acquisto o la deduzione di quote di ammortamento.

Sulla base di quanto precede, deve ritenersi che gli immobili che sono transitati dal patrimonio dell'ente a quello dell'impresa in periodi di imposta successivi a quello di acquisizione non sono da considerarsi acquistati in regime di impresa, a nulla rilevando che gli stessi siano indicati nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili e/o siano state portate in deduzione le relative quote di ammortamento agli effetti della determinazione del reddito di impresa.

7.2.1 Condizione per avvalersi della opzione

Possono avvalersi dell'opzione in esame gli enti che, con riferimento alla data in cui l'opzione viene esercitata continuano a svolgere attività commerciali, con la conseguenza che tale facoltà resta preclusa nelle ipotesi in cui detta attività sia venuta a cessare. Si precisa che l'attività di impresa è da ritenersi cessata anche nell'ipotesi di affitto o di concessione in usufrutto dell'unica azienda, atteso che per l'intera durata dell'affitto o della concessione in usufrutto detta attività

viene a mancare, come si desume, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'art.81, comma 1, lett.h), del T.U.I.R.

7.2.2 Determinazione del valore cui applicare le aliquote

Ai fini della determinazione del valore cui applicare le aliquote del 5 o del 10 per cento, secondo i criteri previsti dal comma 4 dell'art.52 del D.P.R. n.131 del 1986, richiamato dal comma 2 dell'art.9 del decreto legislativo n.460 del 1997, va assunta la rendita catastale attribuita all'unità immobiliare, determinata a seguito della revisione generale disposta con il decreto del Ministro delle finanze del 20 gennaio 1990 (in G.U. del 7 febbraio 1990, n.31), moltiplicata per i coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze del 14 dicembre 1991. Per le unità immobiliari non ancora censite in catasto vanno assunte le rendite catastali attribuite alle unità immobiliari similari già censite.

Al riguardo, si fa presente che il codice tributo stabilito per il pagamento della predetta imposta sostitutiva è 1676 denominato "imposta sostitutiva Irpeg, Ilor, Iva - art.9, comma 2, D.Lgs n.460/97". Il periodo di riferimento da indicare sui modelli di versamento è l'anno per il quale si effettuano i versamenti. Relativamente alle modalità di versamento si richiamano le relative istruzioni indicate nella nota della Direzione Centrale della riscossione del 24 febbraio 1998 più volte citata.

7.2.3 Effetti del mancato esercizio dell'opzione

Il mancato esercizio dell'opzione e/o l'omesso versamento dell'imposta sostitutiva dovuta entro la data del 30 settembre 1998 comporta che gli immobili

strumentali in argomento continuano ad essere considerati relativi all'attività di impresa dell'ente non commerciale.

Restano salve, ai fini dei controlli della regolarità delle dichiarazioni di opzione e dei relativi versamenti dell'imposta sostitutiva, le disposizioni contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 in materia di accertamento e quelle di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n.602 in materia di riscossione.

7.2.4 Modalità di presentazione della dichiarazione di opzione

Con istruzioni che verranno emanate con decreto del Ministro delle finanze, in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, è stato stabilito che la dichiarazione di opzione, conforme allo schema allegato al predetto decreto ministeriale, va predisposta in carta libera e spedita a mezzo raccomandata senza avviso di ricevimento, all'ufficio delle Imposte Dirette ovvero, ove esistente, all'Ufficio delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale alla data di presentazione della dichiarazione stessa.

Si ricorda che nella dichiarazione di opzione vanno riportati gli estremi del versamento dell'imposta sostitutiva e alla dichiarazione stessa va allegata copia della distinta rilasciata dal concessionario o, se il versamento è fatto mediante il servizio postale, l'attestazione rilasciata dal competente ufficio.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Il direttore generale: ROMANO

98A4340

DOMENICO CORTESANI, *direttore*

FRANCESCO NOCITA, *redattore*
ALFONSO ANDRIANI, *vice redattore*

(1651416/1) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.

MODALITÀ PER LA VENDITA

La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni ufficiali sono in vendita al pubblico:
- **— presso le Agenzie dell'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato in ROMA: piazza G. Verdi, 10 e via Cavour, 102;**
- **— presso le Librerie concessionarie indicate nelle pagine precedenti.**

Le richieste per corrispondenza devono essere inviate all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Direzione Marketing e Commerciale - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 Roma, versando l'importo, maggiorato delle spese di spedizione, a mezzo del c/c postale n. 387001. Le inserzioni, come da norme riportate nella testata della parte seconda, si ricevono con pagamento anticipato, presso le agenzie in Roma e presso le librerie concessionarie.

PREZZI E CONDIZIONI DI ABBONAMENTO - 1998

Gli abbonamenti annuali hanno decorrenza dal 1° gennaio e termine al 31 dicembre 1998
i semestrali dal 1° gennaio al 30 giugno 1998 e dal 1° luglio al 31 dicembre 1998

PARTE PRIMA - SERIE GENERALE E SERIE SPECIALI
Ogni tipo di abbonamento comprende gli indici mensili

Tipo A - Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari:
- annuale .... L. 484.000
- semestrale .... L. 275.000

Tipo A1 - Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi:
- annuale .... L. 396.000
- semestrale .... L. 220.000

Tipo A2 - Abbonamento ai supplementi ordinari contenenti i provvedimenti non legislativi:
- annuale .... L. 110.000
- semestrale .... L. 66.000

Tipo B - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti dei giudizi davanti alla Corte costituzionale:
- annuale .... L. 102.000
- semestrale .... L. 66.500

Tipo C - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti delle Comunità europee:
- annuale .... L. 260.000
- semestrale .... L. 143.000

Tipo D - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata alle leggi ed ai regolamenti regionali:
- annuale .... L. 101.000
- semestrale .... L. 65.000

Tipo E - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata ai concorsi indetti dallo Stato e dalle altre pubbliche amministrazioni:
- annuale .... L. 254.000
- semestrale .... L. 138.000

Tipo F - *Completo*. Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi e non legislativi ed ai fascicoli delle quattro serie speciali (ex tipo F):
- annuale .... L. 1.045.000
- semestrale .... L. 565.000

Tipo F1 - Abbonamento ai fascicoli della serie generale inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi e ai fascicoli delle quattro serie speciali (escluso il tipo A2):
- annuale .... L. 935.000
- semestrale .... L. 495.000

Integrando con la somma di **L. 150.000** *il versamento relativo al tipo di abbonamento della* Gazzetta Ufficiale *- parte prima - prescelto, si riceverà anche l'Indice repertorio annuale cronologico per materie 1998.*

Prezzo di vendita di un fascicolo della *serie generale*	L.	1.500
Prezzo di vendita di un fascicolo delle *serie speciali I, II e III*, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500
Prezzo di vendita di un fascicolo della *IV serie speciale «Concorsi ed esami»*	L.	2.800
Prezzo di vendita di un fascicolo *indici mensili*, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500
Supplementi ordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500
Supplementi straordinari per la vendita a fascicoli, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500

Supplemento straordinario «Bollettino delle estrazioni»

Abbonamento annuale	L.	154.000
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500

Supplemento straordinario «Conto riassuntivo del Tesoro»

Abbonamento annuale	L.	100.000
Prezzo di vendita di un fascicolo	L.	8.000

Gazzetta Ufficiale su MICROFICHES - 1998
(Serie generale - Supplementi ordinari - Serie speciali)

Abbonamento annuo (52 spedizioni raccomandate settimanali)	L.	1.300.000
Vendita singola: ogni microfiches contiene fino a 96 pagine di Gazzetta Ufficiale	L.	1.500
Contributo spese per imballaggio e spedizione raccomandata (da 1 a 10 microfiches)	L.	4.000

N.B. — Per l'estero i suddetti prezzi sono aumentati del 30%.

PARTE SECONDA - INSERZIONI

Abbonamento annuale	L.	451.000
Abbonamento semestrale	L.	270.000
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.550

I prezzi di vendita, in abbonamento ed a fascicoli separati, per l'estero, *nonché quelli di vendita dei fascicoli delle* annate arretrate, *compresi i supplementi ordinari e straordinari, sono* raddoppiati.

L'importo degli abbonamenti deve essere versato sul c/c postale n. 387001 intestato all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. L'invio dei fascicoli disguidati, che devono essere richiesti entro 30 giorni dalla data di pubblicazione, è subordinato alla trasmissione dei dati riportati sulla relativa fascetta di abbonamento.

Per informazioni o prenotazioni rivolgersi all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 ROMA
abbonamenti ☎ (06) 85082149/85082221 - vendita pubblicazioni ☎ (06) 85082150/85082276 - inserzioni ☎ (06) 85082146/85082189

* 4 1 1 2 5 0 1 2 1 0 9 8 *

L. 6.000